



Veileder vedrørende kontrollutvalgets påse-ansvar overfor regnskapsrevisor

Fastsatt av styret i NKRF

24. oktober 2010

Innholdsfortegnelse

Bakgrunn	3
Arbeidsgruppe	4
Innledning	5
Formelle bestemmelser	6
Den gode dialogen	8
Kvalitet	9
Anbefalinger	10
Sluttkommentarer	14

Bakgrunn

Styret i NKRF vedtok på sitt styremøte den 2. februar 2010, i sak 5/10, å opprette en arbeidsgruppe for å komme med en anbefaling vedrørende kontrollutvalgets påseansvar overfor regnskapsrevisor. Det ble i den forbindelse vist til rapporten med "85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane" utarbeidet av en arbeidsgruppe på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet.

Rapportens punkt 9.3 omtaler kontrollutvalgets ansvar for å føre tilsyn med revisor.

"Arbeidet og kompetansen til revisor står heilt sentralt når ein skal få til ein velfungerande eigenkontroll i kommunane. Revisor gjer sine revisjonar på sjølvstendig fagleg grunnlag. Kontrollutvalet har etter kommunelova § 77 nr. 4 eit ansvar for å sjå til at kommunen har ei forsvarleg revisjonsordning. Dette inneber ikkje at kontrollutvalet har ansvaret for revisjonsarbeidet, men at det har ansvar for å sørge for at det blir gjort, innanfor dei rammene som kommunestyret set, jf. kommunelova § 76 og § 78 nr 3"

Det er vanskeleg å måle eksakt kvaliteten på det arbeidet ein revisor gjer. Det er krevjande for eit folkevalt organ som kontrollutvalet å gjere seg opp ein sjølvstendig meining om "kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte", jf. kommunelova § 77 nr. 4. Kontrollutvalet si oppgåve er utdjupa i kontrollutvalsforskrifta § 6:

Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap og kommunale eller fylkeskommunale foretaks årsregnskap blir revidert på en betryggende måte, herunder holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at dette foregår i samsvar med de bestemmelser som følger av lov og forskrift, god kommunal revisjonsskikk og kontrollutvalgets instruksjer, eller avtaler med revisor.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvalet har ei utfordrande oppgåve i påse-ansvaret overfor rekneskapsrevisor. Dette gjeld sjølv om kontrollutvalet har fagleg støtte frå sekretariatet."

Tilråding 40:

Det er behov for rettleiing om kontrollutvalet sitt påse-ansvar overfor rekneskapsrevisor. Kontrollutvala bør få vite om rolla til revisor, dei formelle krava til revisor og gode spørsmål som ein kan stille revisor for å etablere ein dialog og for å få informasjon om arbeidet hennar eller hans.

Arbeidsgruppe

Styret nedsatte følgende arbeidsgruppe til å utarbeide en rettleiding som nevnt i anbefalingen over:

Mette Jensen Moen, leder	Kontroll- og kvalitetsutvalgets sekretariat Rogaland fylkeskommune
Hans-Olaf Lunder	Vestfold Interkommunale KontrollutvalgsSekretariat
Inger Anne Fredriksen	Buskerud Kommunerevisjon IKS
Morten Alm Birkelid	Hedmark Revisjon IKS

Arbeidsgruppen ble bedt om å avlegge en rapport til styret innen utgangen av mai 2010.

Innledning

Kontrollutvalget skal se til at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. I praksis vil det si at kontrollutvalget gjennom ulike handlinger må danne seg en oppfatning av om kommunen har en forsvarlig revisjonsordning.

Revisor har det faglige ansvaret for revisjonens utførelse, men kontrollutvalgene skal ha en oppfatning av om revisjonen utføres i tråd med lover, forskrifter, god revisjonsskikk og eventuelle instruksjoner eller avtaler mellom revisor og kontrollutvalget. Det er opp til revisor å definere innholdet i og omfanget av revisjonsarbeidet. Revisorene er profesjonelle yrkesutøvere.

Kontrollutvalget fører tilsyn på vegne av kommunestyret. Hvordan skal så politikerne, som legfolk, kunne føre tilsyn med at utøverne av en profesjon gjør dette på en tilfredsstillende god måte? Kontrollutvalgene vil kunne ha stor nytte av en veiledning til denne oppgaven. Formålet med denne rapporten er å legge bedre til rette for at kontrollutvalgene skal kunne avgjøre om det er etablert en tilfredsstillende revisjonsordning. Hva bør kontrollutvalgene fokusere på for å kunne konkludere med at regnskapene revideres på en betryggende måte?

Vi vil her presentere momenter kontrollutvalgene kan vurdere i forhold til sitt påseansvar overfor regnskapsrevisor.

Kommunestyre er benyttet som en fellesbetegnelse på kommunestyre, bystyre og fylkesting. Kommune er brukt som fellesbetegnelse for fylkeskommune og kommune.

Formelle bestemmelser

Nedenfor følger en oversikt over de mest sentrale lov- og forskriftsbestemmelser om tilsyn og kontroll i kommuner i forhold til påse-ansvaret. Oversikten er ikke nødvendigvis uttømmende.

Kommuneloven - KL

§ 77 Kontrollutvalget

Nr 4. Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. (1. setning)

§ 78 Revisjon

Nr 1. Revisjon av kommunal og fylkeskommunal virksomhet skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk.

Nr 2 Revisjonsarbeidet skal omfatte regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

Nr 5. Kommunens eller fylkeskommunens revisor skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til kontrollutvalget.

§ 79 Revisors uavhengighet

Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner - KF

§ 6 Regnskapsrevisjon

Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap og kommunale eller fylkeskommunale foretaks årsregnskap blir revidert på en betryggende måte, herunder holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at dette foregår i samsvar med bestemmelser som følge av lov og forskrift, god kommunal revisjonsskikk og kontrollutvalgets instruksjer, eller avtale med revisor.

§8 Oppfølging av revisjonsmerknader

§19 Saksbehandling. Møte- og talerett i kontrollutvalgets møter

Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner - RF

§ 3 Revisjonens innhold

§ 4 Revisors plikter

§ 5 Revisjonsberetningen

§ 9 Dokumentasjon av revisjonens utførelse

§ 11 Krav til utdanning og praksis for oppdragsansvarlig revisor

§ 12 Krav til vandel for oppdragsansvarlig revisor

§ 13 Spesielle krav til uavhengighet

§ 14 Rådgivningstjenester

§ 15 Dokumentasjon av uavhengighet

§ 19 Revisors møteplikt, møterett, opplysningsplikt og begrensninger i taushetsplikt

§ 20 Opplysningsplikt til kommunen / fylkeskommunen

For øvrig har Kommunal- og regionaldepartementet blant annet i rundskriv H-02/09 oppsummert spørsmål knyttet til samspillet mellom kontrollutvalg og kommunens revisor. Rundskrivet refererer til korrespondanse om temaene.

Den gode dialogen

For at kontrollutvalgene skal kunne ha en oppfatning av revisjonsarbeidet må det være dialog mellom revisor og utvalget. Kontrollutvalgene må få kunnskap om hva revisjonsarbeidet går ut på. Utvalget er på sin side pålagt å holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet.

Kontrollutvalget og revisor bør ha en felles oppfatning av hvilke forutsetninger som må være tilstede for at kontrollutvalgene skal kunne utøve sitt påse-ansvar overfor regnskapsrevisor. Ettersom revisor er den profesjonelle aktøren må han/hun formidle informasjon om arbeidet som utføres. Dette kan gjøres både muntlig og skriftlig. Lover og forskrifter gir noen holdepunkter om hvordan dialogen kan og skal være, og hva det skal informeres om.

I praksis er det ofte gjort skriftlige avtaler mellom revisor og kommune/kontrollutvalg, og/eller revisor skriver et engasjementsbrev som avklarer formålet med og innholdet i revisjonen og revisors plikter. I disse ligger det en god mulighet til å avtale og avklare blant annet forventinger til og innhold i dialogen mellom revisor og kontrollutvalg. Se nærmere om forslag til innhold i slike avtaler nedenfor.

Kvalitet

Utførelsen av revisjonen er langt på vei styrt av lover, forskrifter, faglige standarder og profesjonskrav. I tillegg har kontrollutvalgene anledning til å gi sine instruksjoner. God kvalitet på revisjonsarbeidet vil avhenge av at alle disse forutsetningene oppfylles. Kvaliteten bør i tillegg også oppleves som god, både av de som blir revidert og hos kontrollutvalgene som skal se til at regnskapene blir revidert på en betryggende måte.

Hva innebærer så god kvalitet på revisjonsarbeidet? Det er nødvendig å gjøre både de "rette tingene" og "tingene rett". Kvalitet handler ikke bare om den tjenesten eller varen som leveres, men også om prosesser og metoder, relasjoner, informasjon og kommunikasjon mellom revisor og kontrollutvalg. Derfor må revisor ha et helhetssyn på resultatet som skal leveres.

I denne sammenheng er det ikke tilstrekkelig at revisjonen er utført i henhold til lover, regler, god kommunal revisjonsskikk og standarder. Behovene og forventningene hos de reviderte og oppdragsgiverne må også i tilstrekkelig grad bli oppfylt. Derfor har revisorene en viktig oppgave i å informere om revisjonsarbeidet og kommunisere resultatene av dette.

Kontrollutvalget bør stille krav om at revisor er underlagt ekstern kvalitetskontroll. Kontrollutvalget bør etterspørre dokumentasjon for gjennomført kvalitetskontroll hos revisor.

Anbefalinger

Punktene under er ment å hjelpe kontrollutvalgene med å systematisere oppgaven med å påse at regnskapene blir revidert på en betryggende måte.

Her presenteres innspill til hva kontrollutvalgene kan stille spørsmål om, undersøke eller avtale med revisor for å forsikre seg om at regnskapene blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalgene bør så langt det passer dokumentere hva de har gjort for å utøve sitt påse-ansvar overfor revisor. Dokumentasjon kan skje gjennom skriftlige avtaler, skriftlig kommunikasjon eller fattede vedtak.

- 1. Krav til utdanning og praksis for oppdragsansvarlig revisor – RF § 11**
Revisjonsforskriften angir kvalifikasjonskrav til hvem som kan være ansvarlig for revisjon av årsregnskapene for kommunene. Det er krav om bestått bachelor eller master i revisjon samt tre års praksis fra regnskapsrevisjon for oppdragsansvarlig revisor. Forskriftene hjemler en overgangsordning. Kvalifikasjonskravet gjelder ikke de øvrige revisorene i teamet. Dette er mest aktuelt å sjekke i forbindelse med skifte av oppdragsansvarlig revisor.
- 2. Krav til vandel for oppdragsansvarlig revisor – RF § 12**
Det er i forskriften satt krav om vandelsattest for den som er ansvarlig for revisjonsoppdraget i en kommune. Registrerte og statsautoriserte revisorer vil ha fremskaffet vandelsattest i forbindelse med innvilget autorisasjon. Dette er mest aktuelt ved skifte av revisor.
- 3. Dokumentasjon av revisors uavhengighet – RF § 15**
Revisor har plikt til løpende å foreta en vurdering av egen uavhengighet. Oppdragsansvarlig revisor skal hvert år avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. Det skal avgis uavhengighetserklæringer for hver kommune.
- 4. Generelt om revisors uavhengighet og objektivitet – RF § 13 & 14**
Det er gitt begrensninger for alle som deltar i revisjonen av en kommune i forhold til andre ansettelsesforhold, styreverv, interessekonflikter og rådgivningstjenester. Revisor er ansvarlig for å foreta de nødvendige vurderingene slik at utførelse av revisjonen og bemanning er i henhold til krav i lov og forskrift. Det er ikke satt noen krav om at disse vurderingene dokumenteres overfor kontrollutvalget, men utvalget bør være kjent med de formelle begrensningene for utførelse av revisjonen og eventuelt forsikre seg om at revisor løpende foretar de nødvendige vurderingene.
- 5. Kunnskap om revisjonens innhold**
For at kontrollutvalget skal kunne ha en oppfatning av om regnskapene blir revidert på en betryggende måte, bør kontrollutvalgene ha kunnskap om hva revisjonsarbeidet omfatter.

Et engasjementsbrev fra revisor vil kunne være til hjelp. Hensikten med et engasjementsbrev er å informere den reviderte om revisjonsoppdragets art og klargjøre de involverte partenes oppgaver og plikter. Her vil formål og innhold i revisjonen utdypes nærmere, sammen med en avklaring av hva som er

kommunens ansvar. Det er utarbeidet en revisjonsstandard som omhandler vilkårene for et revisjonsoppdrag og engasjementsbrev. Spesielt forhold knyttet til rapportering og kommunikasjon vil kunne bidra til nyttige avklaringer i forhold til kontrollutvalgets oppgave og forventninger. Hva kan det forventes at revisor skal rapportere når og i hvilken form? Eksempler vil være revisjonsberetningen og hva som ligger til grunn for denne, rapporteringsrutiner om avdekkede misligheter, såkalte nummererte brev og hva som vil bli rapportert i disse og eventuelt annen rapportering fra revisor.

Det vises til *ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget* når det gjelder engasjementsbrev fra revisor. Kontrollutvalget må gjøre seg kjent med dette brevet.

6. **Avtaler mellom revisor og kontrollutvalget**

Mange har funnet det hensiktsmessig å utarbeide avtaler eller rutiner som regulerer samarbeidet og arbeidsfordelingen mellom kontrollutvalget og revisor. Dette blir ofte gjort for forhold som ikke er tilstrekkelig regulert gjennom lov og forskrift.

Slike avtaler/rutiner kan eksempelvis omtale:

- Krav til skriftlighet i rapportering /kommunikasjon
- Avklare kontrollutvalgets innsynsrett i revisors arbeidspapirer
- Definere kvalitet på tjenesteleveransen med resultatmål og frister
 - Revisjonsstrategi / Planleggingsmemo pr oppdrag med fordeling av ressurser (i løpet av høsten)
 - Nummererte revisjonsbrev (løpende)
 - Kopi av revisjonsberetning innen angitte frister
 - Årsrapport / Oppsummeringsbrev pr. revisjonsoppdrag (våren) som kan inneholde:
 - Funn og resultater i forhold til overordnet revisjonsstrategi
 - Hovedtrekkene i gjennomført revisjon
 - Kommentarer/merknader til årsregnskap og årsberetning
 - Administrasjonens oppfølging av revisors merknader, revisjonsbrev og prosjekter
- Revisors forslag til budsjett for revisjonsoppdraget for kommende år og hvilke tjenester som dekkes (høsten), og evt. benchmarking
- Avklare hva som er tilleggstjenester
- Skriftlig egenvurdering av uavhengighet (årlig)
- Forholdet til media og avtale om hvem som uttaler seg
- Oppsigelse og reforhandling

Opplistingen over er ikke uttømmende. Slike avtaler/rutiner vil etter vårt syn bidra til en tydeligere avklaring av roller og hva kontrollutvalget kan forvente fra revisor. Behovet for slike avtaler/rutiner må imidlertid ses i sammenheng med selskapsavtaler og andre avtaler som allerede regulerer det enkelte oppdraget.

7. **Revisjonsstrategi**

Revisor er underlagt flere faglige standarder for hvordan et revisjonsoppdrag skal planlegges, gjennomføres og rapporteres. Det skal blant annet utarbeides en overordnet revisjonsstrategi for hvert revisjonsoppdrag.

Det er naturlig at kontrollutvalgene blir orientert om revisjonsstrategien så tidlig som mulig i revisjonsåret. Revisor kan presentere de overordnede vurderingene som er gjort i forhold til risikobildet for revisjonsoppdraget, hvordan revisjonen er planlagt gjennomført og eventuelle risiko- og fokusområder for revisjonsoppdraget.

Kontrollutvalget skal holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet, så revisor bør også gjennom året gi tilbakemelding om revisjonsarbeidet følger oppsatt plan, eller om det er grunnlag for å endre revisjonsstrategien på noen områder.

Revisor bør i alle tilfeller presentere en oppsummering av årets revisjon med funn og vurderinger i forbindelse med avleggelse av revisjonsberetningen og forut for kontrollutvalgets uttalelse til regnskapene.

Det er ulik praksis på om informasjonen som gis her er skriftlig eller muntlig. En fornuftig løsning kan være at revisjonsstrategi og eventuelle risikovurderinger gis muntlig, gjerne i form av en presentasjon (i lukket møte), det samme gjelder for statusrapportering av den løpende revisjonen, mens det for oppsummeringen med funn og vurderinger er hensiktsmessig med en skriftlig redegjørelse.

Rapporteringsform, muntlig eller skriftlig, må avtales med det enkelte kontrollutvalg.

8. **Nummererte brev – RF § 4**

I forskriften er det krav om at revisor i brev skriftlig skal påpeke nærmere angitte forhold overfor kontrollutvalget. Administrasjonssjefen skal ha kopi av brevet. Det er listet opp syv forhold som krever slik rapportering. Bestemmelsen er ikke til hinder for at revisor selv vurderer om det er andre forhold som også bør rapporteres til kontrollutvalget. Forholdene som er listet opp i § 4 er av alvorlig karakter. Slike forhold skal følges opp i revisjonsarbeidet, og kontrollutvalget kan be om rapportering fra revisor om administrasjonssjefen sørger for at det blir iverksatt korrigerende tiltak.

Kontrollutvalget bør som et ledd i det å holde seg løpende underrettet om revisjonsarbeidet vurdere om det hensiktsmessig å få tilsendt annen viktig korrespondanse mellom revisor og administrasjonen.

9. **Misligheter – RF § 3, RF § 4, KF § 8**

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Dersom revisor konstaterer misligheter, skal det straks sendes en skriftlig foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Når saksforholdet er nærmere klarlagt, skal kontrollutvalget ha endelig innberetning. Administrasjonssjefen skal ha kopi av innberetningene. Misligheter er nevnt

som en av de 7 forholdene i punktet over som krever nummerert brev fra revisor til kontrollutvalget.

Rapportering om misligheter kan gjøres muntlig så lenge revisor ikke har brakt klarhet i om det er misligheter eller ikke.

Etter *ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper* skal revisor forespørre ledelsen om dens vurdering av risiko for misligheter og etablerte kontroller for å hindre og avdekke misligheter. Kontrollutvalget kan be om bli orientert om ledelsens og revisors vurderinger på dette området.

10. Revisjonsberetningen – RF § 5

Kontrollutvalgene skal avgi en uttalelse om årsregnskapet etter at revisor har avgitt revisjonsberetningen, men før regnskapet vedtas av kommunestyret. Revisor skal avgi sin revisjonsberetning innen 15. april, med kopi til kontrollutvalget.

Siden en normalberetning ikke gir særlig informasjon utover selve bekreftelsen av regnskapet, bør revisor i møtet hvor kontrollutvalget avgir sin uttalelse oppsummere årets revisjon og kommentere forhold knyttet til regnskapet og årsmeldingen. Som regel vil revisor oppsummere revisjonen og kommentere forhold som bør følges opp i et eget brev.

I årsoppgjørsbrevet avklarer/bekrefter revisor om det ved årsavslutningen foreligger uavklarte forhold som det etter revisors vurdering er hensiktsmessig at kontrollutvalget også følger opp.

11. Revisors møteplikt og møterett – RF § 19, KF § 19

Revisor har plikt til å møte i kommunestyret når det behandler saker som har tilknytning til revisors oppdrag. For øvrig har oppdragsansvarlig revisor møterett i kommunestyret. Oppdragsansvarlig revisor har møte- og talerett i kontrollutvalgets møter.

Kontrollutvalget og revisor bør uavhengig av forskriftens krav ta stilling til om det er nødvendig med revisors deltakelse i kontrollutvalgsmøter.

12. Revisors opplysningsplikt – RF § 20

Revisor har opplysningsplikt overfor medlemmer av kommunestyret og kontrollutvalget om forhold som revisor har fått kjennskap til gjennom revisjonen, når dette kreves. Revisor har ikke plikt til å gi opplysningene til enkeltmedlemmer men kan kreve å få gitt disse til utvalget som kollegium.

Sluttkommentarer

Anbefalingene/punktene over angir hvordan NKRF mener dialogen mellom revisor og kontrollutvalget bør og kan være innrettet når det settes fokus på kontrollutvalgte påse-ansvar overfor regnskapsrevisor. De er også ment å gi innspill og inspirasjon til hvilke momenter som kan vurderes i forhold til form og innhold i samhandlingen mellom revisor og kontrollutvalget.

Kontrollutvalgene må selv bidra til medlemmenes kompetanse og rolleforståelse slik at utvalget blir best mulig skikket til å ivareta sine oppgaver på vegne av kommunestyret for eksempel ved å:

- Sørge for skoloring av utvalgets medlemmer og gi dem innsikt i de ulike rollene og oppgavene til henholdsvis kommunestyre, kontrollutvalg, sekretariat, revisor og kommuneadministrasjon.
- Benytte seg av revisors kompetanse og kunnskap om den aktuelle kommunen
- Sørge for at det gis anledning til å delta på kurs og konferanser
- Abonnere på fagtidsskrift